

# The Most Basic Legal Rules Governing Tax Detection in Iran

*Hossein Abdollahi<sup>1</sup>*

1. Assistant Professor, Department of Law, Faculty of Humanities, Shahed University, Tehran, Iran.  
Email: h.a8314@yahoo.com

## ABSTRACT

The tax detection phase is one of the main tax stages that determines the fate of a tax case and can provide or undermine the taxpayer rights. Therefore, it is important to extract and explain the legal rules governing this stage.

The question is, what are the rules governing Iran's legal systems regarding the tax detection phase?

In spite of the existence of several legal criteria that can be identified at the tax detection stage, the most important and applicable of these terms can be summarized in the "Seven Criteria". These seven criteria are often in line with the rights of taxpayers, because the tax Organization has superior sovereignty and power, and violations of taxpayers' rights are more likely. However, some of the criteria are also intended to facilitate the taxation process by the Organization. The method used in this study is descriptive-analytical.



S.D.I.L.  
The SD Institute of Law  
Research & Study



**Publisher:**  
Shahr-e Danesh  
Research And Study  
Institute of Law

**Article Type:**  
Original Research

**DOI:**  
10.48300/JLR.2021.291938.1686

**Received:**  
7 May 2021

**Accepted:**  
11 September 2021

**Published:**  
10 December 2022



### Copyright & Creative Commons:

© The Author(s). 2021 Open Access. This article is licensed under a Creative Commons Attribution Non-Commercial License 4.0, which permits use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. To view a copy of this licence, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>.



**Keywords:** Economic law, Tax law, Tax detection, Privacy, Tax, Tax Management.

**Funding:** The author(s) received no financial support (funding, grants, and sponsorship) for the research, authorship, and/or publication of this article.

**Author contributions:**

Hossein Abdollahi: Conceptualization, Methodology, Validation, Formal analysis, Investigation, Resources, Data Curation, Writing - Original Draft, Writing - Review & Editing, Supervision, Project administration.

**Competing interests:** The authors declare that they have no competing interests.

**Citation:**

Abdollahi, Hossein. "The Most Basic Legal Rules Governing Tax Detection in Iran" *Journal of Legal Research* 21, no. 51 (December 10, 2022): 271-293.



## **E x t e n d e d   A b s t r a c t**

The tax detection phase is one of the main tax stages that determines the fate of a tax case and can provide or undermine the taxpayer rights. Therefore, it is important to extract and explain the legal rules governing this stage.

The question is, what are the rules governing Iran's legal systems regarding the tax detection phase? In spite of the existence of several legal criteria that can be identified at the tax detection stage, the most important and applicable of these terms can be summarized in the "Seven Criteria". These seven criteria are often in line with the rights of taxpayers, because the tax Organization has superior sovereignty and power, and violations of taxpayers' rights are more likely. However, some of the criteria are also intended to facilitate the taxation process by the Organization.

The first criterion is "the necessity of existence of concrete reasons and observance of quality standards". In Iran's tax law, the duty of tax officers to identify taxes correctly and based on the reasons and based on based resources, is one of the first and most important legal criteria governing this stage. Article 237 of the Direct Tax Code places a clear emphasis on this issue and provides that the recognition of taxes should be regulated on the basis of correct sources and relying on sufficient reasons and information in a way in which all related activities and proceeds are explicitly stated and clear to the taxpayer.

Accordingly, it is forbidden to provide poor reasons for tax reporting and non-expert opinions, and tax recognition should be carried out with respect to all aspects of the matter, paying full attention to the reasons, documents and if necessary, accurate hearing of Moody's statements. For example, tax officers cannot identify taxes by benchmarking non-comparable information such as "records of the economic performance of the taxpayers". Also, tax recognition should be in a way that its provisions are clear and clear to Moody's and ambiguity in the way of diagnosis is not accepted.

The second criterion is "the need to inform Moody's about how to identify and calculate taxes." In accordance with Article 237 of the Direct Tax Code and Article 35 of article 219 of this Law, tax officers are required to submit to Moody's the image of the final report which is the basis for issuing the discernment sheet in the event of a moody inquiry into the manner of the diagnosis or calculation of taxes. This requirement is not limited to providing a diagnostic basis sheet (audit sheet) Rather, if, according to the order of tax dispute resolution authorities, in order to resolve the ambiguity and scrutinize

the tax diagnosis, a "bachelor's appointment" (referring the tax file to experts for re-examination) is issued, it is necessary to inform Moody's of the provisions of the implementation report.

The third criterion is "the general competence of tax officers in the diagnosis of taxes." According to Articles 219 and 229 of the Direct Tax Code, the authority to identify and identify taxable income is assigned to the Tax Affairs Organization of the country and according to the provisions of these tax materials, they have "general and inclusive competence" for tax detection.

This general jurisdiction can be considered as an observer of various dimensions, including general competence in "the use of tax detection tools". Accordingly, Article 31 of article 219 of the Direct Tax Code states that tax officers are obliged to conduct "any investigations and investigations" that are necessary to be aware of the situation of the taxpayers in accordance with the relevant regulations so that they can, according to the written information, identify the taxable income and determine the tax belonging.

"Bound by the time of diagnosis and notification" is the fourth criterion. The Tax Administration is obliged to process the income taxpayer's declaration on the income of each source submitted in due course of law within one year from the expiry date of the deadline for submitting the declaration. If these agencies do not issue income recognition sheets within the mentioned period or do not notify the taxpayer until three months after the expiry of the aforementioned year, the declaration of income is considered conclusive (Article 156 of the Direct Tax Code).

Furthermore, income tax taxpayers who have refused to submit their income source declarations in due course or are not obliged to submit the declaration on the due date of payment of taxes in accordance with the provisions of this Law, the tax time is five years from the date of payment of taxes, and after five years the tax will not be charged (Article 157 of the Direct Tax Code).

The fifth criterion is "necessity of benchmarking the "Conceptual characteristic" in identifying the tax recognition sheet. The tax detection sheet is not exclusive to special worksheets (forms) that have the title of "Detection Sheet", but it seems that we should stop using "shape characteristics" to determine the tax detection sheet and the criteria for identification of the diagnostic leaf were searched in its "mahogany characteristics". Therefore, any form that is prepared and issued by the tax officers, whereby firstly "taxable income" and secondly "tax belonging" is recognized and inserted in the form of "tax detection sheet", although it is not named as "discernment leaf".

The sixth criterion is "proper determination of the law governing tax detection." In the tax case, individuals are primarily the "tax year" criteria for

tax detection, except for persons whose fiscal year does not correspond to the tax year (middle-aged persons), in which case their "fiscal year" will be the criterion. Accordingly, in proportion to each, the law governing the tax year or their fiscal year is considered as the law governing tax detection.

The latest criterion is "respect for the privacy of individuals and the principle of confidentiality of tax information." Since tax detection requires a review of people's financial information, it is important to pay attention to their privacy. The sensitivity of this issue increases when tax officers are generally qualified and inclusive in using tax detection tools and conducting any investigations and investigations into this matter (Articles 219, 229 and 181 of the Direct Tax Code).

The method used in this study is descriptive-analytical.





This Page Intentionally Left Blank

پروشکاه علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

# اساسی‌ترین ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات در ایران

حسین عبداللهی<sup>۱</sup>

۱. استادیار، گروه حقوق، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه شاهد، تهران، ایران.

Email: h.a8314@yahoo.com

## چکیده:

مرحله تشخیص مالیات، یکی از اصلی‌ترین مراحل مالیاتی است که سرنوشت یک پرونده مالیاتی را رقم می‌زند و می‌تواند حقوق مؤدیان را دستخوش تضییع قرار دهد. بر این اساس استخراج و تشریح ضوابط حقوقی حاکم بر این مرحله، اهمیت خاص خود را می‌یابد. علی‌رغم وجود ضوابط حقوقی متعددی که در مرحله تشخیص مالیات قابل شناسایی است، اما می‌توان مهم‌ترین و کاربردی‌ترین این ضوابط را در «هفت ضابطه» خلاصه کرد. این ضوابط هفت‌گانه غالباً در راستای احقاق حقوق مؤدیان مالیاتی است، چراکه دستگاه مالیات‌ستانی، دارای حاکمیت و قدرت برتر است و نقض حقوق این مؤدیان از احتمال بیشتری برخوردار است. باوجوداین بعضی ضوابط نیز در جهت تسهیل در فرآیند مالیات‌ستانی توسط دستگاه است. روش به کار گرفته شده در این پژوهش از نوع توصیفی - تحلیلی است.

## کپی‌رایت و مجوز دسترسی آزاد:



کپی‌رایت مقاله در مجله پژوهش‌های حقوقی نزد نویسنده (ها) حفظ می‌شود. کلیه مقالاتی که در مجله پژوهش‌های حقوقی منتشر می‌شوند یا دسترسی آزاد هستند، مقالات تحت شرایط مجوز Creative Commons Attribution-NonCommercial License 4.0 منتشر می‌شوند که اجازه استفاده، توزیع و تولید مثل در هر رسانه‌ای را می‌دهد، به شرط آنکه به مقاله استناد شود. جهت اطلاعات بیشتر می‌توانید به صفحه سیاست‌های دسترسی آزاد نشریه مراجعه کنید.



پژوهش‌کده حقوق



نوع مقاله:  
پژوهشی

DOI:

10.48300/JLR.2021.291938.1686

تاریخ دریافت:  
۱۷ اردیبهشت ۱۴۰۰

تاریخ پذیرش:  
۲۰ شهریور ۱۴۰۰

تاریخ انتشار:  
۱۹ آذر ۱۴۰۱



### کلیدواژه‌ها:

حقوق اقتصادی، حقوق مالیاتی، تشخیص مالیات، حریم خصوصی، مالیات، مدیریت مالیاتی.

### حامی مالی:

این مقاله هیچ حامی مالی ندارد.

### مشارکت نویسندگان:

حسین عبداللهی: مفهوم‌سازی، روش‌شناسی، اعتبار‌سنجی، تحلیل، تحقیق و بررسی، منابع‌نظارت بر داده‌ها، نوشتن - پیش‌نویس اصلی، نوشتن - بررسی و ویرایش، نظارت، مدیریت پروژه.

### تعارض منافع:

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

### استناددهی:

عبداللهی، حسین. «اساسی‌ترین ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات در ایران». مجله پژوهش‌های حقوقی، ۲۱، ش. ۵۱ (۱۹ آذر ۱۴۰۱): ۲۷۱-۲۹۳.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



## مقدمه

اگر «حقوق مالیاتی»<sup>۱</sup> را مجموعه‌ای از ضوابط حقوقی و قوانین مرتبط با کلیه مراحل مالیاتی؛ اعم از قوانین اصلی (قوانین موضوعه) مقررات (آیین‌نامه‌ها، بخش‌نامه‌ها و...)، موافقت‌نامه‌ها یا قراردادهای دوجانبه یا چندجانبه بدانیم<sup>۲</sup>، بی‌شک یکی از مهم‌ترین ضوابط حقوقی در نظام حقوق مالیاتی، ضوابط مرحله تشخیص مالیات است. منظور از تشخیص مالیات «صلاحیت رسیدگی و تشخیص مأخذ و یا درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع قانون» است که تحت عنوان «حسابرسی مالیاتی» شناخته شده و ازجمله وظایف سازمان امور مالیاتی است.<sup>۳</sup> اهمیت مرحله تشخیص مالیات در اینجاست که هرچند تبصره ۲ ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده به منظور تسهیل در انجام امور مالیاتی مؤدیان، قسمتی از فعالیت‌های خود را به بخش غیردولتی واگذار کند؛<sup>۴</sup> اما ازجمله حوزه‌هایی که از این موضوع مستثنا شده وظیفه «تشخیص و تعیین مأخذ مالیات» است و این نکته نشان می‌دهد از نظر مقنن تشخیص مالیات، جزء وظایف ذاتی و کلیدی سازمان امور مالیاتی است.<sup>۵</sup>

پرسش اصلی پژوهش این است که در نظام حقوقی ایران ناظر بر مرحله تشخیص مالیات، چه ضوابطی حاکم است؟ فرضیه پژوهش نیز این است که علی‌رغم وجود ضوابط حقوقی متعددی که حاکم

1. Tax Law

2. TACIS, 1996: 13

۳. نک. ماده ۲۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم

۴. جهت مطالعه در مورد شرایط صحت تفویض اختیار مقام اداری، نک. (مسلم آقایی طوق و حسن لطفی، حقوق اداری ۱ (تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۹۸)، ۱۲۲-۱۲۳).

۵. به موجب بند ۱ ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴ «امور نهادی به عنوان اموری که امکان برون‌سپاری آن به بخش غیردولتی وجود دارد چنین تعریف شده است: اموری است که جزء تکالیف و وظایف ذاتی سازمان می‌باشد و انجام آن توسط بخش غیردولتی مشمول پرداخت حق الزحمه می‌باشد.» درحالی‌که طبق موازین حقوق اداری، وظایف ذاتی اساساً غیرقابل تفویض است. لذا به کار بردن این واژه در مقرر فوق، محل نقد است. نکته دیگر اینکه طبعاً برون‌سپاری وظایف در صورت اجرای صحیح، منجر به بهبود مدیریت نظام مالیاتی خواهد شد، اما در این مورد با توجه به اینکه بخشی از تکالیف مالیاتی سازمان از شئون حاکمیتی است نمی‌توان از تعبیر ماهیت سازمان به شکل کلی سخن به میان آورد. بر این اساس، پیشنهاد اینکه «باهدف بهبود مدیریت مالیات، سازمان‌های مربوطه باید به سمت سازمان‌های نیمه مستقل حرکت کنند که باعث انگیزه برای کارمندان می‌شود چراکه با نرخ دستمزد دولتی و مقررات استخدامی دولتی محدود نمی‌شوند» (سیدمهدی احمدی موسوی، «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران و پیشگیری از آسیب‌ها در حوزه مالیاتی» (رساله دکتری، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۴)، ۱۴۱) محل تامل خواهد بود.

بر مرحله تشخیص مالیات است، اما می‌توان «هفت ضابطه اصلی» را به عنوان محوری‌ترین ضوابط حقوقی استخراج کرد.<sup>۶</sup> هرچند غالب این موارد به نوعی در راستای احقاق حقوق مؤدیان مالیاتی قلمداد می‌شود، اما ضابطه «صلاحیت عام مأموران مالیاتی در تشخیص مالیات» را می‌توان به عنوان ضابطه تسهیل‌گر برای نهاد مالیات‌ستان تلقی کرد.

در این پژوهش در غالب موارد منظور از مالیات، مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده است. هر چند ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات، اصولاً عام‌الشمول و فراگیر است و تمامی این مالیات‌ها را در بر می‌گیرد اما بعضاً شاهد تفاوت‌هایی در این دو نوع از مالیات هم هستیم که حسب مورد به این موارد نیز پرداخته خواهد شد. به‌عنوان نمونه هرچند مراحل تشخیص و ابلاغ در موضوع مالیات بر درآمد «مقید به زمان» است اما این ضابطه در مالیات بر ارزش افزوده مصداق پیدا نخواهد کرد. در ادامه ضمن تتبع در منابع حقوق مالیاتی ایران به ویژه مقررات جاری، ضوابط هفت‌گانه حاکم بر مرحله تشخیص مالیات، بررسی و تشریح می‌گردد.

## ۱- لزوم وجود دلایل متقن و رعایت ضوابط کیفی

ضوابط حقوقی متعددی را می‌توان حاکم بر مرحله تشخیص مالیات دانست<sup>۷</sup>، اما از میان این موارد، ضابطه‌مند کردن فرآیندهای تشخیص مالیاتی یکی از مهم‌ترین ضوابط حاکم و ازجمله اهداف اصلی سازمان‌های مالیاتی در دنیا است<sup>۸</sup> و بر این اساس نیز تلاش فراوانی جهت حذف تشخیص بر اساس تخمین و اتکا بر واقعیت‌های مالی صورت می‌گیرد.<sup>۹</sup> در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز تکلیف مأموران مالیاتی به تشخیص مالیات به شکل صحیح و با استناد به دلایل و منابع متقن، از اولین و مهم‌ترین ضوابط حقوقی حاکم بر این مرحله است.<sup>۱۰</sup> ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم تأکید آشکاری بر این موضوع دارد و مقرر می‌دارد تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات

۶. جهت بررسی حقوق و تکالیف متعدد سازمان امور مالیاتی در برابر مؤدیان، به‌عنوان مثال نک. (محمد صادق مجیبی‌فر، حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران (تهران: انتشارات جنگل، جاودانه، ۱۳۹۰)

۷. لویی تروتایا و ژان ماری کوتره، (۱۳۸۷). حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش (تهران: دایره، ۱۳۸۷)، ۳۱-۴۴.

۸. جهت مطالعه در مورد سابقه این نوع دسترسی در سایر کشورها به عنوان نمونه نک. (OECD, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, Progress Report. Paris: OECD Publications, 2007: 23)

۹. Kishore et al., "Decision Making and Reduction Techniques for Tax Revenue using Data Warehouse", *International Journal of Engineering Trends and Technology* (3)(1)(2012), 24.

۱۰. ولی رستمی، مالیه عمومی (تهران: میزان، ۱۳۹۰)، ۱۳۵.

کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد.<sup>۱۱</sup>

بر این اساس، ارائه دلایل ضعیف در امور گزارشگری مالیاتی و اعلام نظر غیرکارشناسی ممنوع است و تشخیص مالیات می‌بایست با رعایت کلیه جوانب امر، توجه کامل به دلایل، اسناد و مدارک ابرازی و در صورت لزوم استماع دقیق اظهارات مودی صورت گیرد. به عنوان نمونه، مأموران مالیاتی نمی‌توانند با معیار قرار دادن اطلاعات غیرمتقن مانند «سوابق عملکرد اقتصادی مؤدی» اقدام به تشخیص مالیات نمایند. همچنین تشخیص مالیات باید به نحوی باشد که مفاد آن برای مودی شفاف و روشن بوده و ابراهام در نحوه تشخیص پذیرفته نیست.<sup>۱۲</sup>

اهمیت این ضابطه باعث شده بود در زمانی که سازمان امور مالیاتی می‌توانست طبق ماده ۹۷ سابق قانون مالیات‌های مستقیم از روش تشخیص علی‌الراس استفاده نماید حتی در صورتی که دفاتر قانونی مؤدی با دلیل عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه تحریر دفاتر، مورد قبول واقع نمی‌شد (مردودی دفاتر) چنانچه «طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده» امکان تعیین درآمد واقعی مودی وجود می‌داشت، مأموران مالیاتی موظف باشند درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد تعیین نمایند و صرفاً به لحاظ مردودی دفاتر نمی‌توانستند از طریق علی‌الراس و با اعمال ضریب به قرائن مالیاتی، مبادرت به تشخیص درآمد مشمول مالیات نمایند.<sup>۱۳</sup>

لازم به ذکر است ارائه دلایل متقن در تشخیص مالیات صرفاً محدود به مفاد «برگ تشخیص مالیات» - مذکور در صدر ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم - نیست بلکه محتوای گزارشی که مبنای تنظیم و صدور برگ تشخیص مالیاتی قرار گرفته (گزارش مبنا) و حتی ضمائمه گزارش مذکور نیز می‌بایست با

۱۱. همچنین به موجب دستورالعمل شماره ۵۸۱۸/۶۳۹/۴۶۲/۲۳۵ مورخ ۱۳۸۳/۴/۱۳ سازمان، مأموران مالیاتی که وظیفه تشخیص درآمد مشمول مالیات به آنان محول شده است مکلفند: در موارد تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی، «دلایل» برگشت یا عدم قبول هزینه و یا احتساب هرگونه اقلامی به عنوان درآمد سال مورد رسیدگی و یا تجدید محاسبات و ملاحظاتی که منجر به افزایش درآمد ابرازی مؤدی یا کاهش زیان می‌گردد را صریحاً در گزارشات مالیاتی قید نمایند.

۱۲. مستنبط از بخشنامه شماره ۱۶۱۹۹/۷۷۶/۲۱۳ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۱۸ و شماره ۱۷۹۳۳/۴۹۸۹/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۳/۶/۱۴ سازمان.

۱۳. طبق تبصره ۲ ماده ۹۷ سابق: هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مودی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد، تعیین کند. همچنین نک. بخشنامه شماره ۱۶۱۹۹/۷۷۶/۲۱۳ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۱۸ سازمان امور مالیاتی.

رعایت کامل ضابطه فوق باشد.<sup>۱۴</sup>

فارغ از نکات فوق، از جمله سازکارهایی که در راستای اطمینان بیشتر در رعایت ضوابط کیفی پیش‌بینی شده است استفاده از خدمات «کارشناس رسمی دادگستری جهت ارزیابی دارایی» است. بدین ترتیب چنانچه مودی به نحوه ارزیابی دارایی‌ها از سوی واحد مالیاتی ذی‌ربط معترض باشد می‌تواند اعتراض و درخواست استفاده از خدمات کارشناس رسمی دادگستری را با قبول هزینه آن به دبیرخانه هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی اعلام کند.<sup>۱۵</sup>

## ۲- لزوم اطلاع‌رسانی به مودی در مورد نحوه تشخیص و محاسبه مالیات

«تشخیص صحیح مالیات و استناد به دلایل و منابع متقن» صرفاً اولین ضابطه حقوقی در تشخیص مالیات مؤدیان است و در گام بعدی ضروری است کلیه مبانی و دلایلی که منجر به تشخیص مالیات شده است به مودی «اطلاع‌رسانی» شود<sup>۱۶</sup> و وی به نحو کامل در جریان محتوای آن قرار گیرد. از جمله مواردی که اهمیت این موضوع را نشان می‌دهد در جریان فرآیند دادرسی مالیاتی است، چراکه ضابطه یادشده دسترسی برابر به همه اسناد و اطلاعات ضروری پرونده را برای مودی مالیاتی فراهم می‌کند.<sup>۱۷</sup> مطابق ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۳۵ آئین‌نامه ماده ۲۱۹ این قانون، مأموران مالیاتی موظفند در صورت استعلام مودی از نحوه تشخیص یا محاسبه مالیات، تصویر گزارش نهایی که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را به مودی تسلیم نموده و نسبت به مفاد آن اطلاع‌رسانی نمایند. این الزام، به ارائه برگ مبنای تشخیص (برگ حسابرسی) محدود نشده است، بلکه چنانچه بر اساس دستور مراجع حل اختلاف مالیاتی، جهت رفع ابهام و بررسی دقیق تشخیص مالیات، «قرار کارشناسی» (ارجاع پرونده مالیاتی به کارشناسان جهت بررسی مجدد) صادر شود، ضروری است مفاد گزارش اجرای

۱۴. مطابق دستورالعمل شماره ۴۴۲۷۶ سازمان امور مالیاتی: «... ضمائم گزارش، جزء لاینفک گزارش است و باید ممضی و دارای توضیحات کافی باشد.»

۱۵. نک. بند ۲۴ دستورالعمل دادرسی مالیاتی. به‌علاوه برخی از نویسندگان جهت اطمینان نسبت به رعایت ضوابط کیفی در تشخیص مالیات و اجتناب از هرگونه تعارض منافع و یا عدم رعایت قانون پیشنهاد داده‌اند که مأمور مالیاتی هیچ‌گونه رابطه شخصی خانوادگی کاری یا ... با مودی نداشته باشد.

(A. Foreman and G. Mowles, *Tax Handbook* (Zurich: Zurich financial service, 2002), 45).

۱۶. ویبکتور ثرونی، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، جلد ۱ (تهران: سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۲)، ۱۹۵.

17. Folke Bernadotte Academy (FBA) and Office for Democratic Institutions and Human Rights (ODIHR), 2013:63-64.

قرار نیز به مؤدی اطلاع داده شود.<sup>۱۸</sup> به‌علاوه چون از مهم‌ترین مبانی تشخیص مالیاتی، تراکنش‌های بانکی و سایر اطلاعات واصله از حساب‌های بانکی مؤدی است<sup>۱۹</sup>، ادارات امور مالیاتی مکلفند در صورت درخواست کتبی مؤدی، لوح فشرده یا تصویر تراکنش‌های بانکی مبنای محاسبه را نیز به وی تحویل دهند.<sup>۲۰</sup> البته راه‌حل اساسی در این مورد، تکیه بر پایگاه‌های تحلیل داده مالیاتی<sup>۲۱</sup> است که ضمن تجمیع تمامی اطلاعات من جمله اطلاعات ناشی از منابع مختلف مالیاتی، اقدام به داده‌کاوی و تحلیل اطلاعات خواهد کرد.<sup>۲۲</sup>

نکته قابل ذکر اینکه چنانچه مؤدی از حق خود مبنی بر «اطلاع یافتن از نحوه تشخیص و محاسبه مالیات» استفاده ننماید، طبعاً ادعای وی در مراجع دادرسی مالیاتی مبنی بر «مستند نبودن دلایل و مبانی تشخیص مالیات» خدشه‌ای بر اعتبار برگ تشخیص مالیات وارد نخواهد کرد. به عنوان مثال چنانچه مؤدی مالیاتی در شکایت نزد شعب دیوان عدالت اداری نسبت به مبهم بودن برگ تشخیص و اساس صدور آن معترض باشد، در صورتی که از حق قانونی خود مبنی بر مطالبه برگ مبنای تشخیص یا مفاد گزارش اجرای قرار استفاده ننموده باشد، طبعاً از این حیث اعتراض وی پذیرفته نیست و نمی‌توان بدین سبب، ایرادی به اعتبار و صحت فرآیند تشخیص مالیات وارد نمود.

### ۳- صلاحیت عام مأموران مالیاتی در تشخیص مالیات

بر اساس مواد ۲۱۹ و ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم صلاحیت شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده و با توجه به اطلاق مفاد این مواد مأموران مالیاتی، واجد

۱۸. نک. بند ۲۵ دستورالعمل دادرسی مالیاتی. همچنین طبق بخشنامه شماره ۱۹۴۱۰/۳۷۵۸/۲۱۱ مورخ ۰۷/۱۱/۱۳۸۳ سازمان امور مالیاتی: نظر به اینکه اطلاع مؤدی مالیاتی از مفاد گزارش اجرای قرار قبل از حضور در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی از حیث تنظیم لایحه دفاعیه و نیل به واقعیت امر و کمک به تحقق اصل عدالت مالیاتی و نهایتاً صدور رأی موجه و منطبق با مقررات مؤثر می‌باشد بنابراین با توجه به مقررات ماده ۲۳۷ و آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم بالأخص ماده ۳۵ آن، در صورت درخواست مؤدی لازم است اداره امور مالیاتی یا هیأت حل اختلاف مالیاتی حسب مورد رونوشت یا تصویر گزارش اجرای قرار را در اختیار مؤدی متقاضی قرار دهد.

۱۹. حسین عبداللهی، (۱۳۹۹). «تشخیص مالیات بر اساس تراکنش‌های بانکی در نظام حقوقی ایران»، پژوهشنامه مالیات ۲۸(۴۸)(۱۳۹۹)، ۶۸؛ نک فرشته حاج محمدی، «الزامات قانونی دستیابی و تبادل اطلاعات بانکی و مالیاتی در داخل و خارج از کشور»، پژوهشنامه مالیات ۵(۱۷)(۱۳۸۸)، ۹۷.

۲۰. بند ۱۹ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۱/۳۱ سازمان امور مالیاتی.

21. Tax data warehouse.

22. Kishore et al., op.cit., 25

«صلاحیت عام و فراگیر» جهت تشخیص مالیات هستند. این صلاحیت عام را می‌توان ناظر بر ابعاد مختلفی دانست که از آن جمله، صلاحیت عام در «استفاده از ابزارهای تشخیص مالیات» است. براین اساس است که ماده ۳۱ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم اظهار می‌دارد مأموران مالیاتی مکلفند «هر گونه تحقیق و رسیدگی» که برای آگاهی از وضع مؤدیان لازم است را با رعایت مقررات مربوط به عمل آورند تا بتوانند در مهلت قانونی با توجه به اطلاعات مکتسبه نسبت به تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات متعلق اقدام نمایند.

همچنین در صورتی که هیچ‌گونه مدارک و مستندات مثبتی جهت تعیین فعالیت و درآمد مشمول مالیات در پرونده مالیاتی صاحبان مشاغل موجود نباشد مأموران مالیاتی می‌توانند با توجه به نوع فعالیت آنان، از مراجع ذی‌ربط «استعلامات مورد نیاز» را به عمل آورده و بر اساس آن، گزارش‌های رسیدگی تنظیم نمایند.<sup>۲۳</sup>

یکی دیگر از ابعاد «صلاحیت فراگیر سازمان» در مرحله تشخیص مالیات این است که این سازمان امکان «افشای اطلاعات محرمانه مؤدی» جهت تشخیص درآمد و مالیات را دارا است. البته با توجه به لزوم حفظ حقوق مؤدیان، قانونگذار این مجوز را صرفاً جهت افشا نزد مراجع ذی‌ربط و تنها به میزانی که برای تشخیص مالیات نیاز باشد صادر نموده است (ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم).

بُعد دیگر صلاحیت فراگیر مأموران مالیاتی این است که صلاحیت مذکور، محدود و مقید به «پیش از صدور برگ تشخیص یا برگ مالیات قطعی» نیست و حتی شامل زمانی که برگ تشخیص یا برگ مالیات قطعی صادر شده نیز می‌گردد. بدین ترتیب در صورت شناسایی درآمدهای جدید، سازمان می‌تواند اقدام به صدور برگ تشخیص متمم نماید.<sup>۲۴</sup> لذا می‌توان گفت صلاحیت مأموران مالیاتی از این حیث نیز عام بوده و دارای محدودیت قانونی نیست.

۲۳. نک. دستورالعمل شماره ۴۵۷/۳۷۳/۲۳۲ مورخ ۱۳/۰۲/۱۳۸۴ سازمان امور مالیاتی.

۲۴. به موجب ماده ۲۲۷ ق.م.م: در مواردی که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان مؤدی حسب مورد قبول می‌شود و همچنین پس از تشخیص علی‌الرأس و صدور برگ تشخیص، چنانچه ثابت شود مؤدی فعالیت‌هایی داشته است که درآمد آن را کتمان نموده است و یا اداره امور مالیاتی در موقع صدور برگ تشخیص از آن مطلع نبوده‌اند، مالیات باید با محاسبه درآمد ناشی از فعالیت‌های مذکور تعیین و مابه‌التفاوت آن با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه شود.

#### ۴- مقید به زمان بودن تشخیص و ابلاغ

عنصر «زمان» نقش تعیین‌کننده‌ای در هر یک از مراحل مالیاتی دارد.<sup>۲۵</sup> از جمله این موارد، ضوابط مرور زمان مالیاتی است که به موجب آن می‌توان عمل حقوقی معین مانند تشخیص و مطالبه مالیات را فقط طی یک دوره زمانی مشخص انجام داد.<sup>۲۶</sup> مطابق با قوانین و مقررات مالیاتی، صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن به مؤدی، مقید به رعایت زمان‌بندی مشخصی شده است. اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که این ادارات ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننمایند و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکنند، اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود (ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم). همچنین نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود (ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم).

با وجود این، ماده ۳۰ آیین‌نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم گام را فراتر گذاشته و ادارات امور مالیاتی را موظف نموده پرونده‌های مالیاتی مؤدیانی را که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری نموده‌اند یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، حداکثر ظرف مدت یک سال از مهلت مقرر رسیدگی و مالیات متعلق را مطالبه نمایند.

مقید به وقت بودن صرفاً ناظر بر صدور برگ تشخیص مالیات نیست، بلکه چون صدور «مفاصاحساب مالیاتی، گواهی‌های مالیاتی از جمله گواهی موضوع صدر ماده ۱۸۶ و تبصره ۱ آن و ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر گواهی‌های قانونی» نیز به نوعی وضعیت مالیاتی مؤدیان را مشخص می‌کند، لذا رعایت محدوده‌های زمانی در این موارد نیز لازم‌الرعایه است. به عنوان نمونه، سازمان مکلف است نسبت به مؤدیانی که بدهی مالیاتی قطعی خود را پرداخت نموده‌اند حداکثر ظرف پنج روز از تاریخ

۲۵. ولی رستمی و سلمان ایزدی، (۱۳۹۱). «قلمرو قوانین مالیاتی در زمان»، پژوهش حقوق (۱۴) (۳۶) (۱۳۹۱)، ۶۴-۶۸.  
۲۶. جهت بررسی پیشینه قانونی مرور زمان مالیاتی، نک. میرمحسن طاهری تری، دادرسی مالیاتی، جلد ۲ (تهران: شهردانش، ۱۳۹۴)، ۳۵۱-۳۵۳.

وصول تقاضای مؤدی، مفصاحساب مالیاتی تهیه و به مؤدی تسلیم کند (ماده ۲۳۵ قانون مالیات‌های مستقیم).

لازم به ذکر است همان‌گونه که در صدر مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون نیز تصریح شده مرور زمان‌های مورد اشاره صرفاً ناظر بر «مالیات بر درآمد» است و به سایر موارد تسری پیدا نمی‌کند. به‌عنوان مثال از آنجایی که مالیات نقل و انتقال املاک موضوعاً در شمول «مالیات بر درآمد» (مالیات عملکرد) نبوده و در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین می‌باشد، بنابراین عدم ایفای تکالیف قانونی از سوی مالکین یا عدم اعلام به موقع دفاتر اسناد رسمی، موجب مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود.<sup>۲۷</sup>

همچنین در مالیات بر ارزش افزوده نیز ضابطه فوق جاری نیست و اساساً تشخیص و مطالبه این نوع از مالیات، مقید به زمان مشخص و معینی نخواهد بود. چراکه ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده که در مقام تسری برخی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم به این قانون است اشاره‌ای به مواد مرتبط با این موضوع نداشته است.

## ۵- ضرورت معیار بودن «ویژگی ماهوی» در شناسایی برگ تشخیص مالیاتی

برگ تشخیص مالیات صرفاً به کاربرگ (فرم)‌های مخصوصی که دارای عنوان «برگ تشخیص» هستند منحصر نمی‌شود؛ بلکه به نظر می‌رسد باید از «ویژگی‌های شکلی» برای تعیین برگ تشخیص مالیات، دست کشید و ملاک شناسایی برگ تشخیص را در «ویژگی‌های ماهوی» آن جست‌وجو کرد. از این رو هر فرمی که توسط مأموران مالیاتی تهیه و صادر می‌شود و به‌موجب آن اولاً «درآمد مشمول مالیات» و ثانیاً «مالیات متعلق» تشخیص و درج می‌گردد از نظر ماهوی، در حکم «برگ تشخیص مالیاتی» است؛ هرچند تحت عنوان «برگ تشخیص» نیز نام‌گذاری نشده باشد. اهمیت این نکته در حاکم شدن «آثار قانونی برگ تشخیص» نسبت به این‌گونه اسناد است؛ مانند آثار قانونی‌ای که در ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۲۸</sup> مورد تصریح قرار گرفته است.

۲۷. نک. رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۴-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۱۹.

۲۸. به‌موجب این ماده: «برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به‌طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به‌طور خوانا قید نمایند و مسؤول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هرجهت خواهند بود و در صورت استعمال مؤدی از نحوه تشخیص مالیات



یک نمونه از برگه‌های صادره از سازمان امور مالیاتی که به نظر می‌رسد باید آن را در حکم برگ تشخیص مالیات دانست «کاربرگ موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم» است. طبق ماده ۸ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ این قانون<sup>۲۹</sup> «در موارد درخواست گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون، اداره امور مالیاتی موظف است پس از بررسی و رسیدگی‌های لازم نتیجه رسیدگی را در قالب کاربرگی (فرمی) که حداقل دربرگیرنده اطلاعات هویتی، نوع و ارزش اموال و دارایی‌ها، نرخ و مبلغ مالیات متعلق باشد به مؤدی ابلاغ و در صورت پرداخت مالیات، گواهی موضوع ماده مذکور را جهت ارائه به مرجع ذی‌ربط صادر کند.»

با توجه به اینکه کاربرگ (فرم) موضوع ماده فوق، حداقل (ضرورتاً) باید حاوی «نوع و ارزش اموال و دارایی‌ها» (که همان درآمد مشمول مالیات بر ارث است) و «نرخ و مبلغ مالیات موضوع ماده ۳۴ قانون» (مالیات متعلق) باشد، لذا ماهیت اصلی کاربرگ یادشده، در حقیقت نوعی «برگ تشخیص مالیات» تلقی می‌شود. چراکه در هر برگ تشخیص، اولاً «درآمد مشمول مالیات» و ثانیاً «مالیات متعلق» تعیین و درج می‌شود، ازاین‌رو کاربرگ یادشده، در حکم «برگ تشخیص» خواهد بود. بنا بر توضیحات فوق، هرچند این فرم بر اساس ویژگی‌های شکلی (عنوان فرم)، برگ تشخیص مالیات، نامیده نمی‌شود، اما نظر به «ویژگی‌های ماهوی یادشده» می‌بایست آثار و احکام قانونی «برگ تشخیص» به‌ویژه آثار مذکور در ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم را بر آن جاری دانست. این در حالی است که در هیچ‌یک از قوانین و مقررات؛ من‌جمله آیین‌نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون و همچنین رویه عملی سازمان، فرم یادشده را در حکم برگ تشخیص ندانسته و طبعاً آثار قانونی برگ تشخیص را نیز نسبت به آن اعمال نمی‌کنند. سرانجام به‌موجب درخواست ابطال بند فوق در دیوان عدالت اداری، رأی شماره ۷۲۷-۷۲۸ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۱ هیأت تخصصی اقتصادی - مالی صادر گردید و این رأی نیز آیین‌نامه اجرایی

مکلف‌اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هر گونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.»

۲۹. مصوبه شماره ۵۲۸۸۵ هـ/۳۸۶۹ مورخ ۱۳۹۵/۱/۲۱ هیأت وزیران.

مذکور را مطابق قانون اعلام نمود<sup>۳۰</sup> که بنا بر توضیحات فوق، رأی مذکور، محل تأمل به نظر می‌رسد.<sup>۳۱</sup> در جریان فرآیند تشخیص مالیات بر ارزش افزوده، به جای برگ تشخیص از عنوان «برگ مطالبه» استفاده می‌شود. با وجود این چون این برگه نیز میزان مالیات مورد مطالبه از مؤدی را مشخص و اعلام می‌نماید می‌توان آن را نیز از برخی جهات و از نظر ماهوی در حکم «برگ تشخیص مالیاتی» تلقی کرد و بعضی احکام آن مانند مبتنی بودن بر مأخذ صحیح و یا اتکا داشتن به دلایل و اطلاعات کافی را در مورد این نوع از برگه‌ها نیز جاری دانست.

## ۶- تعیین صحیح قانون حاکم بر تشخیص مالیات

یکی از ضوابط حقوقی مهم، لزوم تعیین صحیح «قانون حاکم بر تشخیص مالیات» است. به بیان دیگر باید تعیین کرد که بر اساس کدام دسته از قوانین مالیاتی، تشخیص مالیات صورت پذیرد؟ آیا «قانون حاکم بر زمان تشخیص» ملاک عمل است؛ یا قانون حاکم بر سال مالی و مالیاتی؟ پاسخ اینکه بر اساس ماده ۱۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم: «سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می‌شود، لیکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق

۳۰. رأی هیأت تخصصی اقتصادی - مالی: «بر اساس ماده ۲۳۷ ق.م.م: برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسؤول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلفند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.» بنا به مراتب فوق، ماده ۸ آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۴ ق.م.م. که بر اساس آن: «اداره امور مالیاتی موظف است پس از بررسی و رسیدگی‌های لازم نتیجه رسیدگی را در قالب کاربرگ (فرمی) که حداقل دربرگیرنده اطلاعات هویتی، نوع و ارزش اموال و دارایی‌ها، نرخ و مبلغ مالیات متعلق باشد، به مؤدی ابلاغ و در صورت پرداخت مالیات، گواهی موضوع ماده مذکور را جهت ارائه به مرجع ذی‌ربط صادر کند» در راستای تبیین حکم مقنن و شیوه‌های اجرایی آن بوده و خلاف قانون و خارج از اختیار نمی‌باشد، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ ق.ت.ا.د.د.ع. مصوب ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند.»

۳۱. همچنین علی‌رغم «استناد» رأی مورد بررسی به ماده ۲۳۷ ق.م.م. لیکن این رأی فاقد «استدلال» بوده که مغایر اصل ۱۶۶ قانون اساسی (لزوم وجود توأمان استناد و استدلال در آرای قضایی) به نظر می‌رسد. به علاوه در نظریه تهیه‌کننده محترم گزارش (مضبوط در دادنامه مورد بررسی) مستنداً به بخشنامه دیگر (مورخ ۱۳۹۵/۲/۴) ماهیت این کاربرگ (فرم)، «اظهارنامه مالیاتی» استنباط شده است. درحالی که به تصریح همان بخشنامه، منظور از اظهارنامه، همان «فرم درخواست گواهی» است که متفاوت با کاربرگ موضوع ماده ۳۴ ق.م.م. است و توسط اداره مالیاتی تکمیل می‌گردد.

نمی‌کند درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد.» با توجه به حکم مقرر در این ماده، در رسیدگی به پرونده مالیاتی اشخاص اصولاً «سال مالیاتی» ملاک عمل برای تشخیص مالیات می‌باشد؛ مگر در خصوص اشخاصی که سال مالی آنها با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند (اشخاص میانسال) که در این صورت «سال مالی» آنها ملاک تشخیص خواهد بود. بر این اساس به نسبت هر کدام، قانون حاکم بر سال مالیاتی و یا سال مالی آنها به عنوان قانون حاکم بر تشخیص مالیات قرار می‌گیرد.<sup>۳۲</sup>

حتی در برخی مواقع، قانون‌گذار شروع اجرای یک قانون را در مورد احکامی مانند رسیدگی مالیاتی، به قبل از زمان تصویب آن قانون، تسری داده است تا منطبق با سال مالی مربوطه شود که نمونه آن ماده ۲۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم است.<sup>۳۳</sup>

معیار و ملاک فوق در مورد تشخیص «مالیات بر ارزش افزوده» به جای سال مالیاتی، «دوره مالی» است. چراکه به موجب ماده ۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارزش افزوده در این قانون، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک «دوره معین» می‌باشد و طبق ماده ۱۰ قانون مذکور، هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه، تقسیم می‌شود. بر این اساس قانون صحیح حاکم بر تشخیص مالیات بر ارزش افزوده، قانون حاکم بر دوره مالی مربوطه خواهد بود.

## ۷- رعایت حریم خصوصی اشخاص و اصل محرمانگی اطلاعات مالیاتی

از آنجاکه تشخیص مالیات مستلزم بررسی اطلاعات مالی افراد است توجه به رعایت حریم خصوصی آنان، اهمیت پیدا می‌کند. حساسیت این موضوع هنگامی بیشتر می‌شود که مأموران مالیاتی، واجد صلاحیت عام و فراگیر در استفاده از ابزارهای تشخیص مالیات و انجام هرگونه تحقیق و رسیدگی در این مورد هستند (مواد ۲۱۹، ۲۲۹ و ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم). رعایت حریم خصوصی اشخاص

۳۲. این ضابطه مستنبط از رأی هیأت تخصصی مالیاتی - بانکی به شماره دادنامه ۸۰۴ مورخ ۱۳۹۹/۶/۴ است.  
۳۳. ماده ۲۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم: «تاریخ اجرای این قانون (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۵ می‌باشد. لیکن کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که سال مالی آنها از ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده (۲۷۲) و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون می‌باشند.»

حتی در اصول متعدد قانون اساسی، من جمله اصل ۲۲ قانون اساسی (مصونیت حیثیت، جان، مال، حقوق، مسکن و شغل اشخاص از تعرض) و اصل ۲۵ قانون اساسی (ممنوعیت بازرسی نامه‌ها و هرگونه تجسس) نیز منعکس شده است. همچنین وفق ماده ۵۵ قانون آیین دادرسی کیفری حتی ورود ضابطان قضایی به منازل، اماکن تعطیل و بسته و تفتیش آنها همچنین بازرسی اشخاص و اشیاء را در جرایم غیرمشهود صرفاً با اجازه موردی مقام قضایی مجاز دانسته است. بر همین اساس، ماده ۱۸۱ قانون یادشده نیز اعزام هیأت‌های بازرسی مالیاتی به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مؤدی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات را «حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضایی» مجاز شمرده است. علی‌رغم تصریحات قانونی فوق اما به موجب تبصره ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۴ ماده ۱۸۱ این قانون صرفاً چنانچه محل مورد بازرسی «منزل مسکونی» باشد، نسبت به اخذ مجوز ورود و بازرسی از مرجع قضایی ذی‌ربط اقدام خواهد شد و طبعاً در سایر موارد نیازی به اخذ مجوز مذکور نیست. به نظر می‌رسد مفاد تبصره فوق از آنجاکه مشعر بر تجویز بازرسی از «سایر مکان‌های خصوصی و اشیای شخصی» مانند اماکن تعطیل و بسته و همچنین بازرسی اشیای شخصی «بدون اخذ مجوز قضایی» است محل تأمل باشد. چراکه با مدنظر قرار دادن اصول یادشده از قانون اساسی و سایر مواد قانونی فوق، از عبارت «حسب مورد» در ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً امکان بازرسی بدون مجوز برای مکان‌ها و اشیای «غیرخصوصی» استنباط می‌شود و این امر قابل تسری به «اماکن و اشیای خصوصی» نخواهد بود.

پس از ورود قانونی به حریم خصوصی افراد و مواجهه با اطلاعات مالیاتی مؤدیان، «اصل محرمانگی این اطلاعات» مطرح می‌شود. اصلی‌ترین ماده قانونی در این موضوع، ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم است که به موجب آن «اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذی‌ربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد» در مورد این ماده، چند نکته قابل بررسی است:

نکته اول اینکه مقنن تنها موردی که اجازه افشای اطلاعات مؤدیان را صادر نموده جهت «تشخیص درآمد و مالیات» است که البته آن هم دارای دو قید «نزد مراجع ذی‌ربط» و همچنین «در حد نیاز» می‌باشد. همچنین به موجب ماده ۱۰۵ قانون آیین دادرسی کیفری: «مقامات و مأمورین و وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها مکلفند اسباب و دلایل جرم و اطلاعات و آن قسمت از اوراق و اسناد و دفاتری که مراجعه به

آنها برای تحقیق امر جزایی لازم است به درخواست مرجع قضایی رسیدگی کننده ابراز نموده و در دسترس آنها بگذارد؛ مگر در مورد اسناد سری دولتی که در این صورت باید با اجازه رئیس قوه قضاییه باشد.<sup>۳۴</sup> نکته دوم اینکه رویه عملی سازمان امور مالیاتی نشان می‌دهد رعایت این ضابطه قانونی - حداقل در موارد بررسی شده - به خوبی انجام شده است. به عنوان نمونه علی‌رغم طرح درخواست از سوی دیوان محاسبات کشور جهت بازرسی از پرونده‌های مالیاتی، اما به دلیل عدم ارائه مستند قانونی از سوی این دیوان، با ممانعت از سوی سازمان مواجه شده است.<sup>۳۵</sup>

## نتیجه‌گیری

ضوابط هفت‌گانه حاکم بر مرحله تشخیص مالیات غالباً در راستای احقاق حقوق مؤدیان مالیاتی است، چراکه دستگاه مالیات‌ستانی، دارای حاکمیت و قدرت برتر است و لذا نظام حقوق مالیاتی نیز تلاش می‌کند قواعد و ضوابط بیشتری جهت تضمین این حقوق، وضع نماید. البته در این میان «صلاحیت عام مأموران مالیاتی در تشخیص مالیات» را می‌توان یکی از مهم‌ترین ضوابطی دانست که جهت تسهیل فرآیند تشخیص مالیات توسط دستگاه مالیات‌ستان وجود دارد.

نکته مهم دیگر، عدم ترتیب اثر به برخی از ضوابط یادشده توسط سازمان امور مالیاتی است. به عنوان نمونه هرچند وفق ماده ۲۳۵ قانون مالیات‌های مستقیم سازمان مکلف است نسبت به مؤدیانی که بدهی مالیاتی قطعی خود را پرداخت نموده‌اند حداکثر ظرف پنج روز از تاریخ وصول تقاضای مؤدی، مفاصاحساب مالیاتی تهیه و به مؤدی تسلیم کند، اما این تکلیف عملاً جامه عمل به خود نمی‌پوشد و صدور مفاصاحساب‌های مالیاتی که منعکس‌کننده اتمام مرحله تشخیص مالیات است به تأخیرهای فراوان صادر می‌شود.

نکته پایانی اینکه هرچند برگ تشخیص مالیات، منعکس‌کننده فرآیند تشخیص مالیات است، اما مهم اینجاست که چه برگی را می‌بایست به‌عنوان «برگ تشخیص» نامید تا به تبع آن، آثار قانونی برگ تشخیص را بر آن مترتب نمود. به نظر می‌رسد دست کشیدن از ویژگی‌های شکلی در تعیین برگ

۳۴. این مورد در بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۰۲/۰۵ مورخ ۲۱۲/۲۱۵/۱۳۴۸ مورخ ۶۶/۱۰/۲۴ دفتر حقوقی و امورمجلس (ابلاغی به موجب بخشنامه است. همچنین طبق نظریه شماره ۶۵۷۸/۶ مورخ ۹۷۹۴/۴/۳۰: چنانچه اطلاعات خواسته شده از طریق مراجع قضایی مذکور درمورد ۱۰۱ آئین دادرسی کیفری و ۳۹۹ آئین دادرسی مدنی مطالبه گردد، دادن اطلاعات و اسناد منع قانونی نخواهد داشت.

۳۵. نک. بخشنامه شماره ۱۸۸۴۲ سال ۱۳۸۴.

تشخیص مالیات و توجه به «ویژگی‌های ماهوی» ضروری است و مثلاً «کاربرگ موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم» هرچند در حال حاضر تحت عنوان برگ تشخیص شناسایی نمی‌شود اما نظر به مفاد و ماهیت آن، می‌بایست در حکم برگ تشخیص قلمداد شود.



## فهرست منابع

### الف) منابع فارسی

- احمدی موسوی، سیدمهدی. «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران و پیشگیری از آسیب‌ها در حوزه مالیاتی». رساله دکتری، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۹۴.
  - آقای طوق، مسلم و حسن لطفی. حقوق اداری ۱. تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۹۸.
  - تروتابا، لویی و ژان ماری کوتره. حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش. تهران: دایره، ۱۳۸۷.
  - ثرونی، ویکتور. طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، جلد ۱، تهران: سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۲.
  - حاج محمدی، فرشته. «الزامات قانونی دست یابی و تبادل اطلاعات بانکی و مالیاتی در داخل و خارج از کشور»، پژوهشنامه مالیات، ۵(۱۷)(۱۳۸۸): ۹۳-۱۱۴.
  - رستمی، ولی. مالیه عمومی، تهران: میزان، ۱۳۹۰.
  - رستمی، ولی و سلمان ایزدی. (۱۳۹۱). «قلمرو قوانین مالیاتی در زمان»، پژوهش حقوق، ۳۶(۱۴): ۵۷-۸۰.
  - طاهری تازی، میرمحسن. دادرسی مالیاتی، جلد ۲، تهران: شهردانش، ۱۳۹۴.
  - عبداللهی، حسین. «تشخیص مالیات براساس تراکنش‌های بانکی در نظام حقوقی ایران»، پژوهشنامه مالیات ۲۸(۴۸)(۱۳۹۹): ۶۱-۸۲.
  - مجیبی فر، محمد صادق. حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران. تهران: انتشارات جنگل، جاودانه، ۱۳۹۰.
- ب) منابع خارجی

- TACIS (Program), *Dictionary of taxation terms*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1996.
- Folke Bernadotte Academy (FBA) and Office for Democratic Institutions and Human Rights (ODIHR) (2013). *Monitoring Administrative Justice, Handbook*, Available at: <https://www.osce.org/files/f/documents/105271/3/1.pdf>
- Foreman and A, G. Mowles. *Tax Handbook*, Zurich: Zurich financial service, 2002.
- Kishore G, B. Anusha, G. Poornima, G. Anusha and K. Tejaswi, (2012). "Decision Making and Reduction Techniques for Tax Revenue using Data Warehouse". *International Journal of Engineering Trends and Technology* (3)1: 24-31.
- OECD. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, Progress Report*. Paris: OECD Publications, 2007.